

Студент 3 курса  
факультета учета и аудита ХНЭУ

## **НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПО СТАТЬЯМ КАЛЬКУЛЯЦИИ**

*Аннотация. Рассмотрены теоретико-методологические аспекты развития методики формирования себестоимости продукции по статьям калькуляции. Проведено сравнение формирования себестоимости по статьям калькуляции и по экономическим элементам. Предоставлены рекомендации по развитию методики формирования себестоимости продукции на основе применения модели "direct-costing".*

*Анотація. Розглянуто теоретично-методологічні аспекти розвитку методики формування собівартості продукції за статтями калькуляції. Проведено порівняння формування собівартості за статтями калькуляції та за економічними елементами. Надано рекомендації щодо розвитку методики формування собівартості продукції на основі застосування моделі "direct-costing".*

*Annotation. The theoretical and methodological aspects of methods of forming the cost value according to the calculation items have been examined. A comparison of forming the cost value according the calculation items and economic elements has been conducted. Recommendations for the development of methods of formation of the cost value on the basis of the model "direct-costing" have been provided.*

*Ключевые слова: экономический анализ, себестоимость продукции, элементы затрат, статьи калькуляции.*

В современных экономических условиях важнейшим показателем, характеризующим работу промышленного предприятия, является себестоимость продукции. От ее уровня зависят финансовые результаты деятельности предприятия, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние хозяйствующих субъектов.

Анализ себестоимости продукции, работ, услуг имеет исключительно важное значение. Он позволяет выявить тенденции изменения данного показателя, выполнение плана по его уровню, определить влияние факторов на его прирост и на этой основе дать оценку работы предприятия по использованию возможностей и установить резервы снижения себестоимости продукции. Это и обусловило актуальность исследуемой темы.

В современных экономических условиях эффективная организация производства требует от экономических субъектов активного и последовательного внедрения новых и прогрессивных методов управления. В этих условиях важно соотносить произведенные затраты с полученными доходами, вести активный поиск эффективного использования финансовых ресурсов в производственной деятельности предприятия, поскольку любой анализ результатов хозяйственной деятельности промышленного предприятия имеет своей основой именно данные о затратах на производство.

Формирование затрат производства является ключевым и одновременно наиболее сложным элементом формирования и развития производственно-хозяйственного механизма предприятия, охваченного системой управленческого учета и анализа. Именно от тщательного изучения данной системы и успешного ее практического применения зависит рентабельность производства и отдельных видов продукции, взаимозависимость видов продукции и мест в производстве, выявление резервов снижения себестоимости продукции, определение цен на продукцию, расчет экономической эффективности от внедрения инновационных технологий.

Себестоимость продукции – затраты предприятия на ее производство и реализацию, выраженные в денежной форме. Расчет и анализ себестоимости продукции является важнейшей задачей любого предприятия и входит в систему управленческого учета, так как именно себестоимость лежит в основе большинства управленческих решений [1].

Совокупность приемов учета затрат на производство и расчетные процедуры исчисления себестоимости продукта называется калькулированием.

По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

Группировка затрат по элементам основана на принципе их участия в образовании себестоимости продукции. Она отражает вид расхода, то есть что потрачено на производство без указания назначения расхода, и сводится к простому суммированию всех качественно однородных затрат, независимо от места их возникновения.

К элементам затрат относятся: сырье, материалы, оплата труда, амортизационные отчисления, отчисления на социальные нужды, прочие затраты. Разделение затрат на элементы позволяет планировать потребность в конкретных ресурсах и осуществлять оперативный контроль их потребления в единых, однозначных и общепринятых показателях.

Группировка затрат по элементам необходима для изучения материалоемкости, энергоемкости, трудоемкости, фондоёмкости и выявления возможностей повышения использования того или иного ресурса.

Данная группировка показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов. Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру себестоимости.

Экономические элементы используются при составлении сметы затрат на производство в денежном выражении и проверке ее исполнения, при нормировании и анализе оборотных средств предприятия. В народнохозяйственном масштабе по ним исчисляется национальный доход, созданный в промышленности.

Группировка затрат по экономическим элементам не показывает цели и назначение понесенных расходов, их целесообразность, связь между затратами и полученными результатами, их взаимосвязь с объемом производства, не позволяет осуществить контроль и анализ расходов по целевому назначению в процессе производства, исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия. Поэтому для контроля и анализа производимых расходов, наряду с учетом их по экономическим элементам, применяется группировка расходов на производство по статьям калькуляции.

Калькуляционной статьей принято называть определенный вид расходов, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом. В отличие от элементов сметы затрат, статьи калькуляции себестоимости объединяют затраты с учетом их конкретного целевого назначения и места образования. Аналитический учет затрат на производство ведется по объектам калькуляции.

Группировка затрат по статьям калькуляции указывает, на какие цели и в каких размерах произведены расходы, что облегчает путем анализа поиск резервов для их сокращения. Статьи калькуляции включают в себя: сырье и материалы, возвратные отходы, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические цели, основную и дополнительную зарплаты производственных рабочих, отчисления на социальные нужды производственных рабочих, расходы на подготовку и освоение производства, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, потери от брака, прочие производственные расходы, коммерческие расходы, управленческие расходы.

Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции с учетом характера и структуры производства.

Классификация затрат по статьям калькуляции позволяет проанализировать себестоимость как всей продукции, так и отдельных ее видов, выявить причины изменения, места и виновников перерасхода и непроизводительного расхода ресурсов. Перечень статей затрат жестко не регламентируется и определяется в каждой организации самостоятельно.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Более детальный анализ проводится по прямым статьям. Величина прямых материальных затрат зависит от объема продукции, ее структуры, удельных затрат сырья, материалов, топлива, энергии и цен на материальные услуги. Расчет влияния этих факторов на суммарные материальные затраты совершается с использованием метода цепных подстановок.

Особенностью косвенных расходов является их условно-постоянный характер, то есть они не изменяются пропорционально изменению объема производства. Эти расходы формируются за период, поэтому иногда называются периодическими, и распределяются по видам продукции в соответствии с методом, принятым в учетной политике. По каждому их виду на предприятии должна быть разработана смета затрат, а при анализе фактические затраты по статьям сравниваются с плановыми. В случае существенных отклонений необходимо выяснить причины перерасхода или экономии и принять соответствующее решение [2]. Перечень статей косвенных расходов определяется самими работниками предприятия с учетом его специфики. Сопоставлением фактических расходов с плановыми (сметными) выявляется перерасход или экономия по каждой статье косвенных расходов. В составе косвенных расходов необходимо подробно анализировать потери и непроизводительные расходы.

Классификация затрат по статьям калькуляции позволяет определить себестоимость единицы продукции, распределить затраты по ассортиментным группам, установить объем расходов по каждому виду работ, производственным подразделениям, аппарату управления, выявить резервы снижения затрат. Калькуляционный принцип группировки затрат лежит в основе построения плана счетов бухгалтерского учета во всех отраслях народного хозяйства в нашей стране и за рубежом. Отчетность также составляется и анализируется преимущественно по статьям калькуляции.

По мнению Н. Довгопол, украинская система калькулирования себестоимости находится в промежуточном состоянии между рыночной и плановой методологией, поэтому П(С)БУ 16 предлагает калькулировать то, что западные экономисты называют *absorption cost* – "полную производственную себестоимость", содержание которой отличается от той полной себестоимости, на калькулировании которой настаивают М. Чумаченко и И. Белоусова, которая также учитывает административные и бытовые затраты. В этом вопросе (имеется в виду ориентация на *absorption cost*) П(С)БУ 16 действительно недоработанный, но обусловленный переходным состоянием украинской экономики. Поэтому Н. Довгопол считает, что калькулирование себестоимости по системе *absorption cost*, изложенной в П(С)БУ 16, не дает конкретного значения себестоимости, поэтому не оправдывает своей трудоемкости и является нецелесообразным [3].

На данном этапе развития бухгалтерского учета назрела потребность перехода на широко используемую в развитых странах систему калькулирования себестоимости исключительно по переменным затратам – *direct-costing*. Такая система даст возможность при меньших усилиях достичь той "осмотрительной нейтральности", которая выводится С. Головым для *absorption cost* [4].

Метод *direct-costing* основан на постоянной направленности учета на конечный результат, то есть определение маржи по изделиям, в целом по предприятию и производственному результату (прибыли или убытки); учете по изделиям только переменных затрат и определение переменной себестоимости по изделиям; учете постоянных затрат в целом по предприятию и их отнесение на уменьшение маржи в целях определения производственного результата; определении маржи по изделиям как базы процесса оперативного управления ценами и ценообразованием [5].

Для управления затратами по системе *direct-costing* используют классификацию затрат на основе статей калькуляции.

Таким образом, разделение затрат на постоянные и переменные по системе *direct-costing* имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но рассчитанные на

единицу продукции, представляют постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики организации.

В результате выполнения данной работы были проанализированы: основная группировка затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции, а также направления развития анализа затрат по статьям калькуляции.

Данные учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции являются важным средством выявления производственных резервов, постоянного контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов с целью повышения рентабельности производства. Это определяет, что учет издержек производства занимает доминирующее место в общей системе бухгалтерского учета.

В ходе исследования было проведено сравнение классификаций затрат, выделены их основные преимущества и недостатки. Можно выделить, что классификация затрат по статьям калькуляции лежит в основе построения плана счетов бухгалтерского учета во всех отраслях народного хозяйства и применяется чаще, чем классификация по элементам затрат, что связано с ее основными преимуществами.

Также было выявлено, что украинская система калькулирования себестоимости находится в промежуточном состоянии между рыночной и плановой методологией и является неэффективной.

Поэтому в данной работе была предложена система калькулирования себестоимости direct-costing, которая широко используется развитыми странами и которая основывается на классификации затрат по статьям калькуляции. По мнению Н. Довгопол, это наиболее эффективная система учета маржинального дохода, представляющая систему производственного (управленческого) учета, основанную на классификации затрат на постоянные, периодические и переменные, и включающую учет затрат по их видам, местам возникновения и носителем затрат, учет результатов производительной деятельности, а также анализ затрат и результатов и принятие управленческих решений.

*Научн. рук. Иванченко В. В.*

---

**Литература:** 1. Савицкая Г. В. Экономический анализ : учебник / Г. В. Савицкая. – 11-е изд., испр. и доп. – М. : Новое знание, 2005. – 651 с. 2. Назарчук Т. В. Аналіз зарубіжних та вітчизняних методів розподілу непрямих витрат у формуванні собівартості продукції / Т. В. Назарчук // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2004. – № 3. – С. 105–109. 3. Довгопол Н. П(С)БО 16 "Витрати" між фінансовим та управлінським обліком / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 3–15. 4. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО 16 "Витрати" економічній роботі на підприємстві? / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 3–10. 5. Егупов Ю. Об одном из подходов к решению "вечной" проблемы распределения косвенных затрат / Ю. Егупов, И. Егупова // Економіст. – 2012. – № 1. – С. 28–33.